

Налогообложение иностранных юридических лиц в России

С 1 января 2002 г. в налогообложении прибыли юридических лиц в России произошли довольно радикальные изменения. Утратил силу закон "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 1991 г. и вступила в силу глава 25 Налогового кодекса "Налог на прибыль организаций". Перемены коснулись не только российских, но и зарубежных юридических лиц. Раньше их прибыль и доходы в России облагались по упомянутому выше закону и изданной на его основе Инструкции №34 Госналогслужбы "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" от 1995 г. Теперь обложение происходит по соответствующим статьям главы 25 НК. В настоящей статье рассматриваются основные принципы налогообложения доходов иностранных организаций в РФ и прослеживаются изменения, произошедшие в нем с введением в действие Налогового кодекса.

Сами по себе базовые принципы обложения не претерпели изменения, хотя, быть может, и изложены в кодексе более четко и последовательно, чем в старой инструкции. Эти принципы соответствуют и международной практике, в частности, разработкам Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). В соответствии с этими принципами, существуют два основных варианта получения дохода иностранной организацией, и, соответственно, два варианта ее налогообложения: через постоянное представительство и без образования постоянного представительства. Существенно изменились налоговые ставки, а также некоторые важные особенности исчисления доходов, получаемых без образования постоянного представительства. Рассмотрим оба варианта более подробно.

Вариант 1. Деятельность через постоянное представительство

Под постоянным представительством в налоговом смысле понимается любое **обособленное подразделение или место деятельности иностранной организации** в РФ (филиал, представительство, бюро, завод, стройплощадка и т.д.), через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность. В случае, если такое представительство имеется, его прибыль в общем случае облагается налогом по базовой ставке, как если бы это было обычное российское предприятие. По Налоговому кодексу эта ставка равна 24%, то есть существенно ниже, чем применявшаяся в 2001 г. (для Москвы она составляла 35%).

Даже если такое подразделение формально отсутствует, но у иностранной компании имеется в России так называемый "**зависимый агент**", то для налоговых целей считается, что постоянное представительство имеет место. Зависимый агент - это представитель иностранной организации, который имеет полномочия на представление ее интересов и регулярно их использует для подписания контрактов от имени организации либо для согласования их существенных условий. Заметим, что термин "зависимый агент" был впервые законодательно закреплен именно Налоговым кодексом, хотя сам принцип неявно применялся и раньше.

Если же иностранная компания действует в России через независимого агента, то это само по себе не ведет к образованию постоянного представительства. Независимый агент - это лицо, выполняющее поручения иностранной организации лишь в рамках своей обычной профессиональной деятельности, например, брокер или комиссионер.

Особо оговорены кодексом некоторые важные ситуации, которые **не создают постоянного представительства**. В частности, к ним относятся следующие.

- Деятельность отделения, носящая подготовительный или вспомогательный характер.
- Ввоз или вывоз товаров по внешнеторговым контрактам.
- Предоставление персонала для работы в РФ.
- Владение долями в капитале российских организации.
- Участие в договорах о совместной деятельности с российскими организациями.

Тщательно изложены в кодексе правила налогообложения строительных площадок. Принципиальных изменений здесь не произошло, и мы не будем детально останавливаться на этом вопросе.

При исчисления прибыли представительства была резко ограничена применимость условного метода (по расходам). В основном применяется прямой метод, то есть из доходов представительства вычитаются его расходы. Состав допустимых расходов определяется так же, как и для российских организаций.

Как уже упоминалось, в общем случае ставка налога на прибыль равна 24%. Однако для некоторых видов дохода кодекс предусматривает отдельные ставки, причем как для российских, так и для иностранных организаций. Так, если иностранная компания получает доход (в том числе относящийся к постоянному представительству) в виде дивидендов от российской организации, то ставка налога на этот доход составляет 15%. Если такой доход получает российская организация, то ставка равна 6% - и здесь мы впервые сталкиваемся с дискриминационным подходом к представительству иностранной компании. Если иностранная компания получает доход в виде процентов по государственным или муниципальным ценным бумагам, то ставка налога равна 15% (для некоторых видов бумаг - 0%). Для российских организаций ставки в данном случае те же.

Постоянные представительства уплачивают квартальные авансовые платежи и налог по итогам года. Отчетность подается ежеквартально.

Ставки налога для постоянного представительства иностранной компании

Вид дохода	Ставка налога, % (2002 г., 25 глава НК)	Ставка налога, % (2001 г., Инструкция №34)
Доходы от предпринимательской деятельности (за вычетом расходов)	24	35
Доходы от владения, пользования и распоряжения имуществом представительства (за вычетом расходов)	24	35

Дивиденды и аналогичные доходы	15	15
Проценты от государственных и муниципальных ценных бумаг	15	15
Другие доходы от источников в РФ	24	35

Вариант 2. Доходы от источников в РФ без образования постоянного представительства

Если у иностранной компании нет постоянного представительства в России, это еще не значит, что она находится вне поля зрения российских налоговых органов. В том случае, если она получает доходы от источников в РФ, эти доходы облагаются налогом у источника выплаты. Это значит, что налог уплачивает не сама иностранная организация, а российский плательщик дохода (это может быть российская организация или представительство иностранной компании в РФ), который в данном случае является налоговым агентом.

Как упоминалось ранее, ставка налога на доход в форме дивидендов составляет 15%, а в виде процентов от государственных или муниципальных ценных бумаг - 15% или в некоторых случаях 0%. Эти ставки не зависят от наличия или отсутствия представительства.

Что касается других видов дохода, для них установлены две ставки налога у источника. Для дохода от использования или сдачи в аренду (фрахта) транспортных средств в международных перевозках ставка составляет 10%. Для прочих видов дохода она равна 20%.

До введения в силу Налогового кодекса ставки налога были следующими: доходы по фрахту - 6%, дивиденды и проценты - 15%, прочие доходы - 20%.

Казалось бы, все просто. Но здесь важно разобраться, какие именно виды доходов считаются для налоговых целей доходами от источников в России. Дело в том, что вопрос этот не всегда имеет очевидный ответ для конкретного вида дохода. Примером могут являться услуги, скажем, консультационного характера, оказанные иностранной компанией российской организации. Не совсем ясно, следует ли облагать их налогом в России, если сам процесс консультирования происходит не в российском представительстве иностранной компании, а за рубежом. Налоговый кодекс в некоторых важных пунктах решает данный вопрос иначе, чем старая Инструкция №34.

Как и прежде, в полном соответствии с международными образцами, облагаются налогом у источника такие доходы, как дивиденды, проценты, роялти (т.е. авторские и лицензионные выплаты). Как и прежде, не признаются доходом из источников в России и не облагаются налогом платежи по внешнеторговым контрактам. Но есть и существенные новшества.

В частности, по старым правилам доходы от реализации акций и других ценных бумаг, а также от реализации другого движимого имущества, находящегося на территории России, подлежали налогообложению у источника (при отсутствии постоянного представительства). Также подлежали обложению у источника премии по перестрахованию. Теперь же эти виды доходов не считаются доходами от источников в России и не облагаются налогом у источника.

Исключение здесь составляют акции российских организаций, активы которых состоят из недвижимости, находящейся в РФ, более чем на 50%. Доходы от продажи таких акций и производных от них инструментов, так же как и доходы от продажи просто недвижимости, находящейся в РФ, по кодексу подлежат налогообложению у источника. Из доходов по реализации таких видов акций и недвижимости можно вычесть расходы на приобретение данного имущества (агенту нужно предоставить подтверждающие документы), но при этом будет применяться базовая ставка налога на прибыль - 24%. Если же расходы не учитываются, то ставка составляет 20%. (Строго говоря, здесь имеет место явная коллизия статей кодекса, так как в одной из них (ст. 204) ясно указывается, что ставка в 24% не применяется к иностранным организациям без постоянного представительства, а в другой (ст. 310) налоговому агенту предлагается использовать именно эту ставку в рассмотренном нами случае. Но не будем придираться.)

Кроме того, раньше существовал довольно длинный список работ и услуг, которые по определению признавались выполненными и предоставленными на территории РФ и соответственно попадали под налог у источника. В частности, в него входили услуги "интеллектуального" (условно говоря) характера - консультационные, управленческие, и т.п. В Налоговом кодексе такого списка нет - доходы от услуг, оказанных российским резидентам иностранной компанией, не имеющей постоянного представительства в России, не подлежат российскому налогообложению!

Для сравнения заметим, что в главе 21 того же Налогового кодекса, посвященной налогу на добавленную стоимость, сходный вопрос о месте реализации услуг для целей обложения НДС решен совершенно иначе. А именно, целый ряд услуг (опять же по определенному списку, включающему консалтинг и прочие "интеллектуальные" услуги), считается реализованным в России, если покупатель - российская организация. В этом случае, если поставщик услуг не зарегистрирован на НДС в РФ, то обязанность по уплате налога также лежит на покупателе как на налоговом агенте. Цель такого подхода - обеспечение экономической нейтральности НДС, но эта тема уже выходит за рамки данной статьи.

Кстати говоря, иногда приходится сталкиваться с тем, что путают два совершенно разных налога - налог на доход иностранного юридического лица, удерживаемый у источника выплаты и уплачиваемый налоговым агентом, и налог на добавленную стоимость с иностранного юридического лица, который в определенных случаях (отсутствие регистрации на НДС в РФ) также уплачивается налоговым агентом. Путанице способствует и одинаковая базовая ставка налога - 20%. Смешивать их ни в коем случае не следует! Это совершенно разные налоги, описываемые в разных главах Налогового кодекса и вообще имеющие принципиально различную природу (прямой и косвенный налог соответственно). Так, например, в 2001 г. упоминавшиеся "интеллектуальные" услуги вроде консалтинга попадали и под налог у источника, и под НДС, а в 2002 г. только под НДС.

Несомненно, новые правила исчисления налоговой базы по налогу у источника предоставляют более льготные условия нерезидентам. В частности, это касается операций на фондовом рынке РФ. Ранее только резиденты стран, имеющих подходящее налоговое соглашение с Россией, могли осуществлять торговлю российскими акциями в безналоговом режиме. В частности, было широко распространено использование для этих целей кипрских компаний, так как договор с Кипром - один из самых льготных среди налоговых договоров РФ. Теперь в такой избирательности нет нужды - любая иностранная компания может осуществлять операции с акциями, не попадая под налог у источника на доход от их реализации. (Впрочем, эти доходы подлежат, вообще говоря, налогообложению по месту регистрации нерезидента - и здесь Кипр опять на коне со своей офшорной

ставкой налога в 4,25%.) Новость со знаком минус - добавилась неприятная необходимость проверки того, чтобы акции не оказались более, чем на 50% обеспечены недвижимостью. Зато особо оговорено, что если операции производятся на иностранной бирже, то они в любом случае (независимо даже от обеспечения акций недвижимостью) не попадают под налогообложение.

Ставки налога на доход иностранной компании от источников в РФ (без постоянного представительства)

Вид дохода	Ставка налога, % (2002 г., 25 глава НК)	Ставка налога, % (2001 г., Инструкция №34)
Внешнеторговые контракты	-	-
Дивиденды и аналогичные доходы	15	15
Проценты (государственные и муниципальные бумаги)	15	15
Проценты (иные виды)	20	15
Роялти (авторские и лицензионные выплаты)	20	20
Международные перевозки, фрахт	10	6
Реализация недвижимости в РФ (за вычетом/без вычета расходов)	24/20	20
Реализация акций, более чем на 50% обеспеченных недвижимостью в РФ (за вычетом/без вычета расходов)	24/20	20
Реализация акций (иные виды) (за вычетом расходов)	-	20
Реализация иного движимого имущества, находящегося в РФ (за вычетом расходов)	-	20
Оказание услуг на территории РФ	-	20
Страхование		5
Перестрахование	-	2,5
Штрафы и пени	20	15

Как и раньше, если международным налоговым договором России предусмотрены более низкие ставки налога у источника, то применяются именно они. При этом не требуется предварительного получения освобождения от налогового органа РФ, как это было по Инструкции №34. Теперь для применения пониженной ставки налоговому агенту достаточно иметь подтверждение местонахождения получателя дохода в соответствующем государстве, связанным налоговым договором с Россией. Строго определенная форма подтверждения, как это было раньше, кодексом не предписывается. Если подтверждение не предоставлено, налог удерживается по полной ставке, но за нерезидентом сохраняется право получить назад излишне удержанную часть, предоставив необходимые документы теперь уже налоговому органу. Этот порядок, конечно, также представляет собой шаг навстречу иностранным компаниям, избавляющий их от многочисленных хлопот.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (095) 790-2660, 924-1300

2002 г.